Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34216 du rôle
Inscrit le 20 mars 2014

<u>Audience publique du 4 mars 2015</u>

Recours formé par
la société ... S.A., …
contre des bulletins de l'impôt
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune et de fixation de la valeur unitaire

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34216 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mars 2014 par Maître Gérard Schank, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le n° …, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2010 et 2011, de l'impôt sur la fortune de l'année 2010 et d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2011, émis par le bureau d'imposition Luxembourg en date du 23 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 septembre 2014 par Maître Gérard Schank au nom de la société anonyme ... S.A.;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 octobre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Vincent Isitmez, en remplacement de Maître Gérard Schank, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 février 2015.

Par un courrier du 5 décembre 2012, le préposé du bureau d'imposition sociétés 5 de l'administration des Contributions directes informa la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « la société ... », de ce que le bureau d'imposition entend dévier par rapport à la déclaration de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2010 et

2011, en se fondant sur le paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », comme suit :

« *- 2010 : Le taux d'amortissement appliqué en relation avec l'immeuble est de 2%. Un montant de … EUR est ajouté au bénéfice.*

- *2011 : Votre redressement concernant l'amortissement est rectifié. La perte retenue s'élève à … EUR.* »

En date du 23 janvier 2013, le bureau d'imposition sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2010 et 2011, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2011, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2010, ci-après désignés par « les bulletins ».

Contre ces bulletins, la société ... fit introduire, par un courrier du 15 avril 2013 de sa fiduciaire, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », en y annexant plus particulièrement des bilans rectifiés et des nouvelles déclarations de l'impôt visant les années 2010 et 2011 et en demandant de prendre en considération, pour l'année fiscale 2010, une réduction de loyer accordée à un locataire.

A défaut de réponse du directeur, la société ... a fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mars 2014, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2011 au motif que ces bulletins ont fixé la cote d'impôt à zéro, de sorte qu'en vertu du paragraphe 232, alinéa 1er AO, ces bulletins ne pourraient pas faire l'objet d'un recours. Il en serait de même du bulletin d'établissement de la valeur unitaire renseignant en l'espèce un montant négatif.

La société ... se rapporte à prudence de justice quant à cette question.

A cet égard, force est de constater qu'aux termes du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief.

Il s'ensuit que le recours est irrecevable dans la mesure où il entreprend les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2011, étant donné que ces bulletins fixent une cote d'impôt zéro et que le paragraphe 232 (1) AO ne reconnaît au contribuable un intérêt à agir que contre des bulletins d'impôt fixant une cote d'impôt positive.

Le recours est pareillement irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2011, étant donné que ce bulletin fixe une valeur négative et que le paragraphe 231 AO ne permet au contribuable d'attaquer un bulletin de fixation uniquement s'il se sent lésé par la hauteur de la valeur retenue ou par la décision sur la nature de l'objet ou de son attribution.

Le recours est cependant recevable en tant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt commercial communal, et de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010, ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2010, pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse déclare être propriétaire d'un immeuble sis à … ayant été donné en location à partir du 1er mai 2010 aux sociétés ... S.A. et ... S.A..

Elle précise qu'il se dégagerait de sa déclaration de l'impôt du 22 juillet 2011 ainsi que des bilans y annexés, y compris le tableau d'amortissement au 31 décembre 2010, qu'elle avait dans un premier temps décidé d'amortir son immeuble sur une période de 25 ans avec un taux d'amortissement de 4 % en raison de sa construction en bois.

Néanmoins, en se rendant compte que cette durée d'amortissement était trop courte pour un tel investissement et n'était pas non plus adaptée à l'immeuble, elle aurait par décision de son conseil d'administration du 21 novembre 2011 augmenté la durée de cet amortissement pour le porter à 50 ans avec un taux de 2 % et cela avec effet rétroactif au 1er janvier 2010, date de l'achèvement de l'immeuble.

Par ailleurs, elle aurait constaté que son locataire, la société ... S.A., ci-après désignée par « la société ... », aurait des difficultés de paiement du loyer, ce qui aurait amené son conseil d'administration, par la même décision, de diminuer le montant du loyer mensuel dû par ce locataire pour le porter de … € par mois à … € par mois, et cela avec effet rétroactif au 1er mai 2010.

Ces modifications du taux d'amortissement ainsi que du montant du loyer auraient été actées dans le bilan et le tableau d'amortissement de l'année 2011 et reportées sur la déclaration fiscale de l'année 2011. Ces documents auraient été transmis à l'administration des Contributions directes le 24 juillet 2012, ensemble avec un courrier explicatif. Or, l'administration aurait pris en compte, pour l'année 2010, uniquement la modification du taux d'amortissement, mais n'aurait pas tenu compte de la baisse du montant du loyer. De ce fait, son résultat imposable aurait été augmenté de … €, ayant entraîné ainsi une surcharge fiscale.

En droit, la demanderesse soutient de prime abord qu'il y aurait eu atteinte à son droit d'être entendue préalablement à l'imposition conformément au paragraphe 205 (3) AO.

A cet égard, elle soutient que si par courrier du 5 décembre 2012, l'administration des Contributions directes l'aurait invité à fournir des observations au sens du paragraphe 205 (3) AO au sujet de la modification du taux d'amortissement, elle ne l'aurait toutefois pas fait par rapport au montant du loyer, bien que les modifications afférentes aient été portées à la connaissance de l'administration le 24 juillet 2012, de sorte qu'elle aurait été empêchée de prendre position sur ces divergences visant la baisse du montant du loyer.

Le délégué du gouvernement soutient que le bureau d'imposition aurait informé la demanderesse au préalable des redressements à effectuer par rapport à la déclaration initiale, tout en soulignant que les déclarations rectificatives n'auraient été introduites au bureau d'imposition qu'après l'émission des bulletins d'imposition litigieux, de sorte que le bureau d'imposition n'aurait pas établi une imposition différente des déclarations de la demanderesse et que partant il n'aurait eu aucune obligation d'informer le contribuable préalablement.

Conformément au paragraphe 205 AO « *(1) Das Finanzamt hat die Steuererklärung (§ 160) zu prüfen. Soweit nötig hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.*

(2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. »

Ces dispositions mettent en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le § 205 AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204, alinéa 1er AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, par ailleurs, dans le cadre de son propre devoir de collaboration, tel que défini au paragraphe 171 AO, les informations lui réclamées le cas échéant en vue d'établir les bases d'imposition.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition.

Force est de constater qu'il se dégage de la déclaration de l'impôt pour l'année 2010 telle qu'elle a été introduite le 1er août 2011 auprès de l'administration des Contributions directes, ensemble le bilan au 31 décembre 2010 y annexé, que la demanderesse a déclaré des recettes provenant de la location d'un immeuble à la société ... à hauteur de … €, correspondant ainsi au loyer mensuel initialement convenu de l'ordre de … €, payé sur huit mois, soit à partir du 1er mai 2010, date à partir de laquelle, suivant les déclarations de la demanderesse et des pièces figurant au dossier, l'immeuble a été loué.

Dès lors, en imposant les revenus de la demanderesse sur le fondement de cette déclaration, le bureau d'imposition n'avait pas à informer la demanderesse en application du paragraphe 205 (3) AO, étant donné que l'imposition a été, sur ce point, effectuée conformément aux déclarations de la demanderesse et il n'y a pas eu de déviation substantielle en défaveur de la demanderesse imposant le respect du paragraphe 205 (3) AO par rapport à cette question.

Il est certes exact que par courrier du 24 juillet 2012, soit antérieurement à l'établissement des bulletins, la demanderesse a, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, fait informer le bureau d'imposition non seulement de la modification de la période et du taux d'amortissement de l'immeuble litigieux, mais encore de la circonstance que le loyer à payer par la société ... a été réduit au montant de … € avec effet à partir du 1er avril [sic] 2010. Or, cette modification a été reprise dans le bilan de l'année 2011, tel qu'il a été introduit au bureau d'imposition ensemble avec la déclaration de l'impôt de l'année 2011 en date du 20 août 2012, étant précisé que le courrier du 24 juillet 2012 se réfère expressément à la déclaration de l'impôt visant l'année 2011 et de ses annexes. En effet, au bilan visant l'année d'imposition 2011 figure sous le poste « *Nettoumsatzerlöse* », « *g) sonstige Umsatzerlöse* » « *Mieterträge* », la mention « *Miete ... Gutschrift 2010* » et reprenant un montant négatif de … €. Ce n'est qu'au niveau du bilan rectifié visant l'année 2010 et déposé auprès de l'administration des Contributions directes seulement le 23 avril 2013, soit postérieurement à l'établissement des bulletins litigieux, que les revenus de location provenant du locataire ... ont été réduits au montant de … € dans le bilan de l'année 2010.

Dès lors, dans la mesure où la modification litigieuse du loyer n'est apparue dans les bilans de l'année 2010, seule année pertinente dans le cadre du présent recours, le recours visant les bulletins de l'année 2011 ayant été déclaré irrecevable, pour la première fois après l'établissement des bulletins, le bureau d'imposition n'avait pas à faire application du paragraphe 205 (3) AO en ce qui concerne l'imposition des revenus de location provenant du locataire ..., étant donné que l'imposition a été faite conformément aux déclarations de la demanderesse.

Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter comme étant non fondé.

Quant au fond, la demanderesse reproche à l'administration des Contributions directes d'avoir refusé de prendre en considération les modifications, respectivement rectifications de son bilan s'agissant de la baisse rétroactive du montant du loyer dû par son locataire .... En se prévalant de l'article 41 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », elle fait valoir que le contribuable aurait la possibilité d'apporter des rectifications ou modifications à un bilan déposé à la base d'une déclaration d'impôt. D'après la doctrine, le contribuable aurait d'ailleurs même l'obligation de demander la rectification du bilan s'il contient une erreur. Elle fait en outre valoir qu'en vertu du principe de la légalité de l'impôt, le bénéfice imposable devrait correspondre au bénéfice réel et non pas à un bénéfice fictif. En l'espèce, elle aurait cependant été imposée sur base d'un résultat non réel, puisque ses revenus de location auraient été corrigés à la baisse à la suite des difficultés financières auxquelles aurait été confronté son locataire ..., situation qui aurait contraint son conseil d'administration de baisser, par une décision du 21 novembre 2011, le loyer mensuel du montant de … € au montant de … € avec effet rétroactif à partir du 1er mai 2010.

Suite à cette décision, ses bilans et déclarations fiscales auraient été rectifiés et adressés à l'administration des Contributions directes. Ces modifications, respectivement rectifications seraient par ailleurs justifiées et conformes au principe de l'accrochement du bilan fiscal ou bilan commercial tel que prévu à l'article 40 LIR. Elles seraient encore conformes à l'hypothèse visée par le paragraphe 2 de l'article 41 LIR, soumettant une modification du bilan d'ores et déjà déposé à l'appui d'une déclaration de l'impôt à la condition qu'il existe des motifs économiques sérieux à la base de la modification envisagée. L'existence de tels motifs économiques sérieux ne ferait pas de doute en raison des difficultés financières rencontrées par son locataire. Elle fait encore valoir que les bulletins seraient susceptibles de subir des modifications en raison des voies de recours exercées par elle.

Elle donne en outre à considérer que l'administration ne contesterait pas que ses revenus de location ont été corrigés mais refuserait de prendre en considération cette modification sans fournir une explication. Elle souligne qu'elle se serait conformée aux instructions de l'administration, aurait fourni tous les renseignements et documents nécessaires et serait restée à la disposition de l'administration pour répondre à son devoir de collaboration.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours, en invoquant l'article 22, alinéa 2 LIR pour en conclure que l'évaluation devrait se faire sur base des faits et circonstances existants réellement ou à l'état latent à la date de clôture de l'exercice et non en fonction de faits postérieurs et imprévisibles à cette date. Or, en l'espèce, suite à l'apparition des difficultés financières du locataire ..., le conseil d'administration de la demanderesse aurait décidé le 21 novembre 2011, soit après la clôture de l'exercice 2010 et après le dépôt des comptes annuels relatifs à cet exercice, de réduire le loyer mensuel dû par ses locataires avec effet rétroactif. Il s'ensuivrait que ce serait à bon droit que le bureau d'imposition n'aurait pas pris en compte la diminution alléguée des recettes de location avec effet rétroactif.

Subsidiairement, le délégué du gouvernement fait valoir que la demanderesse n'aurait pas déposé au registre de commerce et des sociétés les comptes annuels rectifiés qui tiendraient compte des redressements effectués dans les bilans fiscaux versés à l'appui de la réclamation. Or, en application du principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial consacré à

l'article 40 LIR, les valeurs à retenir au bilan fiscal devraient pourtant être celles du bilan commercial.

Par ailleurs, le délégué du gouvernement fait valoir que les comptes annuels rectifiés feraient apparaître un changement des recettes de location dans le compte de profits et pertes, de même que des changements aux différents comptes d'actif et de passif qui ne seraient cependant que partiellement en relation avec la modification des recettes de location, de sorte qu'il ne serait pas établi à suffisance de droit que la diminution alléguée des recettes de location aboutirait effectivement à une modification de l'imposition.

Par rapport à l'argumentation du délégué du gouvernement fondée sur l'article 22 LIR, la demanderesse fait valoir que d'après la jurisprudence, les faits ayant existé à la date de la clôture de l'exercice, mais révélés seulement ultérieurement pourraient encore être pris en compte dans la fixation de la valeur d'exploitation. Tel serait le cas en l'espèce puisque l'existence des difficultés financières du locataire ... ne se serait révélée qu'ultérieurement.

Par rapport à l'argumentation subsidiaire du délégué du gouvernement suivant laquelle les comptes annuels rectifiés n'auraient pas été déposés au registre du commerce et des sociétés, la demanderesse fait valoir que l'administration n'expliquerait pas en quoi le défaut de dépôt des comptes annuels rectifiés rendrait son recours irrecevable ou non fondé, tout en contestant ne pas avoir déposé les comptes annuels au registre du commerce, en se référant à des pièces afférentes.

Enfin, quant aux contestations de la partie étatique s'agissant du montant des redressements effectués, la demanderesse fait valoir que tous les changements dans les différents comptes d'actif et de passif seraient en relation avec la réduction du loyer et en relation avec la diminution de la dotation aux amortissements.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement fait valoir que le bilan initialement remis à l'administration aurait correspondu à la situation financière de la demanderesse au moment de la clôture de l'exercice d'exploitation et n'aurait comporté aucune erreur entraînant une non-conformité à la législation comptable et justifiant une rectification au sens de l'article 41, alinéa 1er LIR.

Une modification ne serait pas non plus justifiée en application de l'alinéa 2 de l'article 41 LIR puisque la demanderesse resterait en défaut d'avancer des motifs économiques sérieux justifiant notamment des modifications.

Le délégué du gouvernement conteste encore de l'affirmation de la demanderesse que les difficultés financières de la société ... auraient existé avant la clôture de l'exercice d'exploitation 2010, mais qu'elles ne se seraient révélées qu'ultérieurement, en faisant valoir que les actionnaires et membres du conseil d'administration de la société ... seraient les mêmes que ceux de la demanderesse, que les deux sociétés seraient établies au même siège social, de sorte que vu les liens étroits entre ces deux sociétés, la situation financière du locataire devrait *a priori* être connue par la demanderesse au plus tard au moment de la clôture de l'exercice d'exploitation. Le délégué du gouvernement en déduit que la modification considérable du loyer avec effet rétroactif était plutôt motivée par les relations particulières existantes entre les deux entités et qu'un gestionnaire moyennement diligent et consciencieux n'aurait pas accordé un avantage

similaire à des tiers. Dès lors, même à supposer qu'une modification du bilan de l'année 2010 soit admissible sur base de l'article 41 LIR, la réduction du loyer devrait d'un point de vue économique s'analyser en une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) LIR et devrait partant être comprise dans le bénéfice imposable de la demanderesse.

Tel que cela a été retenu ci-avant, le bureau d'imposition a procédé à l'imposition des revenus de la demanderesse sur base de la déclaration de l'impôt de celle-ci, y compris les bilans y annexés, faisant état d'un revenu de location payé par le locataire ... d'un montant de … €.

En vertu de l'article 22 LIR « […] *(2) La situation à la date de clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour l'évaluation en fin d'exercice ; l'exploitant pourra tenir compte des faits et circonstances qui ont existé à cette date et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan.* […] »

Il découle de cette disposition que la situation à prendre en compte pour l'évaluation en fin d'exercice est celle ayant existé à la date de clôture de l'exercice d'exploitation. Si l'exploitant peut tenir compte des faits et circonstances ayant existé à cette date, mais qui ne se sont révélés qu'ultérieurement, l'existence de ces faits et circonstances doit néanmoins s'être révélée avant l'établissement du bilan.

Dans la mesure où la situation à prendre en considération pour l'évaluation de l'exercice d'exploitation de l'année 2010 est celle ayant existé à la date de clôture de cet exercice et que la réduction de loyer n'est intervenue qu'après cette clôture, la situation à prendre en compte est celle dans laquelle le locataire ... était redevable du loyer initialement fixé à hauteur de … € par mois. Contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, il importe peu de savoir si les difficultés financières affirmées de la société ... étaient ou non connues par elle à la clôture de l'exercice 2010. Ce qui est déterminant est en effet la décision du conseil d'administration de la demanderesse du 21 novembre 2011 de renoncer rétroactivement à la créance de loyer à l'égard de la société ... et cette décision est intervenue postérieurement à la clôture de l'exercice.

Face à l'argumentation de la demanderesse fondée sur l'article 41 LIR, il se pose la question de savoir si celle-ci est fondée à soutenir qu'elle est en droit de procéder à la rectification ou à la modification de son bilan d'ores et déjà établi et remis à l'administration des Contributions directes sur ce fondement et si l'administration est obligée d'accepter une telle rectification ou modification.

Aux termes de l'article 41 LIR « *(1) Le contribuable peut rectifier le bilan remis à l'administration des contributions pour autant que celui-ci ne répond pas à des prescriptions renfermées à la présente sous-section.*

(2) Le contribuable peut modifier le bilan remis à l'administration des contributions lorsque celui-ci répond aux prescriptions renfermées à la présente sous-section et que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux.

(3) Le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi de base à une imposition, sauf dans les hypothèses ci-après :

1. L'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ;
2. La rectification ou la modification n'impliquent pas de changement d'une imposition.

La rectification ou la modification dans l'hypothèse sub 2) ci-dessus doit être agréée par l'administration des Contributions. »

Il se dégage de cette disposition que le contribuable peut soit rectifier le bilan remis à l'administration des Contributions directes s'il ne répond pas à des prescriptions renfermées dans la sous-section sous laquelle l'article 41 est inscrit, donc s'il contient une erreur, de sorte à ne pas être conforme à une loi fiscale impérative, soit le modifier s'il répond certes à ces prescriptions, mais que le contribuable décide de remplacer une valeur non critiquable d'un point de vue fiscal par une autre voie également admissible d'un point de vue fiscal (cf. doc. parl. à la base de la LIR, sub commentaire de l'article 45, devenu article 41 LIR), mais à condition que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux.

Une rectification ou modification d'un bilan qui a déjà servi à la base de l'imposition, tel que cela est le cas de l'espèce, n'est en principe pas possible, sauf notamment si l'imposition est encore susceptible d'être modifiée, hypothèse vérifiée en l'espèce, étant donné que la demanderesse a introduit en temps utile la voie de recours de la réclamation.

C'est de prime abord à juste titre que la partie étatique plaide que le bilan initialement remis à l'administration des Contributions directes reflétait la situation financière de la demanderesse au moment de la clôture de l'exercice d'exploitation et ne comportait aucune erreur entraînant une non-conformité à la législation fiscale et justifiant une rectification au sens de l'alinéa 1er de l'article 41 LIR. En effet, une modification *ex post* des conditions de loyer n'implique pas que le bilan antérieurement établi et reflétant la situation ayant existé à la clôture de l'exercice appréciée au moment de l'établissement dudit bilan, et partant conforme aux dispositions de l'article 22 (2) LIR, soit erroné. C'est dès lors à tort que la demanderesse s'empare de l'article 41, alinéa 1er LIR.

S'agissant du cas envisagé par l'alinéa 2 de l'article 41 LIR, qui permet la modification d'un bilan d'ores et déjà remis à l'administration, une telle modification, par opposition au cas d'une erreur comptable, présuppose que la loi ait prévu de choisir entre plusieurs voies légalement correctes. Or, en l'espèce, la modification opérée ne résulte pas d'un choix en présence d'une option fiscale, mais a pour origine un changement de situation résultant de l'abandon, *ex post*, d'une créance à l'égard du locataire ... par le biais d'une réduction rétroactive du loyer, de sorte à ne pas rentrer dans les prévisions de l'article 41, alinéa 2 LIR. Au contraire, tel que cela a à juste titre été argumenté par la partie étatique, la modification opérée se heurte aux principes d'évaluation de l'article 22 (2) LIR, suivant lequel la situation à prendre en compte est celle ayant existé à la date de la clôture de l'exercice. Or, la modification du loyer n'a été décidée que postérieurement à la clôture de l'exercice. La modification rétroactive du loyer pouvait dès lors uniquement être prise en compte au bilan de l'année au cours de laquelle la modification a été décidée. La situation de l'espèce ne rentrant pas dans les prévisions de l'article 41, alinéa 2 LIR, il devient surabondant d'examiner le débats des parties concernant la justification de motifs économiques sérieux.

Il s'ensuit que la demanderesse n'est pas non plus fondée à se prévaloir de l'article 41, alinéa 2 LIR pour justifier la rectification du bilan après sa remise à l'administration des Contributions directes.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le bureau d'imposition n'était pas obligé d'accepter le bilan visant l'année 2010 tel qu'il a été redressé postérieurement à l'imposition et de tenir compte de la réduction rétroactive du loyer.

Le recours en réformation est partant à rejeter comme n'étant pas fondé.

Eu égard à l'issue du litige, la demande en paiement d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 € sur le fondement de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives formulée par la demanderesse est rejetée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2011 et contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2011 ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais ;

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 4 mars 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 4 mars 2015
Le greffier du tribunal administratif